

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

PROSPERIDADE E PADRÕES CONTÁBEIS

Antônio Lopes de Sá

Dr. ANTÔNIO LOPES DE SÁ

- Professor da UNIGRANRIO - Universidade do Rio de Janeiro e da Fundação Visconde de Cairu
- Vice Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis
- Vice Presidente da Academia Nacional de Economia

PROSPERIDADE E PADRÕES CONTÁBEIS

SUMÁRIO:

- 1. Evolução contábil para a metodologia fundamentada na prosperidade**
- 2. Generalidade como base metodológica na construção de modelos contábeis para a prosperidade**
- 3. Considerações específicas sobre modelos contábeis aplicados a prosperidade**
- 4. Razões entre a necessidade e a utilidade dos elementos patrimoniais**
- 5. Aspectos formais dos modelos teóricos contábeis**
- 6. Necessidades empresariais e visão holística do patrimônio**
- 7. Hierarquia das necessidades**
- 8. Relevância funcional e modelos contábeis**
- 9. Conclusões e futuro científico**

PALAVRAS CHAVE:

**MODELO CONTÁBIL – RELEVÂNCIA DE UTILIDADE – NEOPATRIMONIALISMO
CONTÁBIL –FUNÇÃO PATRIMONIAL - PROSPERIDADE**

Resumen:

A construção de padrões ou modelos contábeis visando a Prosperidade depende de uma sustentação científica competente para garantir a generalidade de aplicação dos mesmos.

A metodologia para alcançar tais guias de comportamento é oferecida pelas doutrinas do Neopatrimonialismo Contábil, a partir do princípio da relevância das funções do patrimônio, competente para sugerir paradigmas de eficácia permanente.

1. Evolução contábil para a metodologia fundamentada na prosperidade

A utilidade do conhecimento contábil, mesmo múltipla, por longo tempo, todavia, limitada ficou aos registros, levantamentos, apurações e demonstrações, ou seja: à guarda da memória de eventos e a disciplina da exposição dos mesmos, visando a produzir uma idéia geral dos acontecimentos patrimoniais em forma específica.

A prevalência da informação sobre o entendimento a respeito do que se informava permitiu, todavia, há poucos séculos, a abertura de espaços para um avanço na direção do científico, ou seja, ensinou explicar e interpretar racionalmente as transformações da riqueza.

Inquestionavelmente tal avanço muito dignificou o conhecimento da Contabilidade, caracterizando uma etapa que pouco depois deu oportunidade a outros e maiores progressos.

A partir da segunda metade do século XX doutrinas já amadurecidas começaram a ter maiores aplicações, oferecendo “modelos de comportamentos”, ou seja, uma antevisão de estados ideais do patrimônio como guia para uma racional gestão.

O conhecimento científico contábil traduzido em fórmulas aplicáveis às tomadas de decisões administrativas representou significativa contribuição aos empreendimentos humanos. Refinadas doutrinas já se haviam produzido a partir do século XIX, mas, faltava a conexão das mesmas com a utilidade que poderiam render.

Os cientistas contábeis europeus continentais haviam construído um grande edifício teórico, mas, este não se encontrava ainda aproveitado como poderia o ser. Por outro lado, tentativas empíricas, especialmente dos anglo-saxônios, buscou encontrar através de estudos de casos e conjecturas isoladas a aplicação de normas de conduta a serem seguidas a partir de relações de fatos patrimoniais.

Em verdade tentativas de modelagem haviam ocorrido, mas, de forma tênue, sem a preocupação de organizar doutrina específica, quase sempre atadas ao caráter empírico (digna de menção, como exemplo, foi a tentativa de TUCKER, Spencer A - em *Successful Managerial Control by ratio analysis*, edição McGraw Hill, Nova York, 1961)

Com o advento da moderna corrente do Neopatrimonialismo Contábil, a nova forma de raciocinar sobre os fenômenos ensejou, também, o desenvolvimento e a evolução de um processo metodológico específico aplicado aos modelos.

Admitindo que o patrimônio possua diversas utilidades e que estas constituam verdadeiros sistemas isolados, autônomos, mas em interação, funcionando concomitantemente, possível tornou-se igualmente conjecturar sobre “campos de fenômenos” ou ocorrências particulares de cada Sistema.

Ou seja, promovendo observações e estudos considerando que na ocorrência de um só fato muitas utilidades ao mesmo tempo sempre se processam, exigindo correlação harmônica.

Assim, por exemplo, em um só acontecimento, admitiu que na singela venda de mercadoria, todo um complexo de utilidades ocorre, tangendo as capacidades de pagamento, as do lucrar no momento, as do girar do capital, as relativas aos riscos, as de necessidade de reposição dos estoques vendidos e as que tangerão o lucro futuro etc. Esse conjunto de influências foi considerado como um campo de fenômenos patrimoniais, digno de ser estudado como tal (por analogia do que na Física, por exemplo, se passa com o campo gravitacional, campo eletromagnético, campo termodinâmico etc.).

Assim a visão doutrinária do Neopatrimonialismo contábil considerou, em razão de sua vocação holística (de entendimento integral), preocupando-se em destacar prioridades de âmbito amplo, fazendo com que as especificidades se subordinassem ao regime da generalidade unificada e por isto agasalhou a concepção de campos associados por subordinação às grandes leis científicas que regem as funções patrimoniais.

Ou seja, o propósito da “utilidade patrimonial” passou a assumir importância notória, assim como tudo o que pudesse diretamente defluir de tal condição “originária” como: função (exercício do patrimônio promovendo a utilidade), eficácia (satisfação da necessidade pela utilidade) e prosperidade (constância da eficácia e acreção patrimonial).

Tal tese, pois, atribuindo prevalência à prosperidade (esta aceita como finalidade maior do conhecimento da nossa disciplina), a manteve integrada ao processo da **necessidade**, para fins do estudo de “estados convenientes de comportamento” que visam ao sucesso empresarial.

Partindo do pressuposto que uma rigorosa fidelidade a princípios científicos deve guiar a produção de tais paradigmas, condicionou o Neopatrimonialismo a construção dos padrões a uma rígida observância a axiomas e teoremas básicos (e para tanto estabeleceu os seus).

A construção, pois, de um modelo, seja de que natureza for, desde que científico, deve pautar-se pela disciplina aferrada aos preceitos da realidade.

Os aspectos relevantes mencionados e que devem ser observados sobre o tema formam o objeto do presente ensaio.

2. Ggeneralidade como base metodológica na construção de modelos contábeis para a prosperidade

Em tese um padrão ou modelo representa o que se deseja conseguir, ou seja, um alvo a ser atingido como “estado desejável”.

Nas ciências os modelos se derivam de situações racionais, e, quando volvidos à aplicação devem possuir caráter de realidade compatível com a finalidade do conhecimento específico que se enfoca.

Um modelo contábil conveniente formula razões e proporções de relações sistemáticas funcionais patrimoniais, visando eficácia direcionada à prosperidade.

Relações sistemáticas funcionais patrimoniais são exercícios que se traduzem em vínculos de acontecimentos havidos na riqueza dos empreendimentos humanos, onde a produção da utilidade busca anular ou minimizar necessidades nos empreendimentos humanos.

Essa a ótica adotada pela moderna doutrina do Neopatrimonialismo Contábil.

Ou ainda, o “ideal” (logo, filosofia de um modelo) é que se produza a Eficácia (Ea), esta que ocorre quando as necessidades patrimoniais (Pn) são satisfeitas (=0), sempre em valor maior do que poderia ocorrer de ineficácia (não satisfação), que a continuidade de tal acontecimento seja ilimitada ($\rightarrow \infty$), resultando, pelo somatório algébrico disto em Prosperidade (Ps); ou ainda, em dialética matemática:

$$\begin{aligned}
 &Ea \equiv (n = 0) \\
 &\text{Portanto:} \\
 &\Sigma \left[Pn = 0 \right] \rightarrow \left[Ea \rightarrow \infty \right] \rightarrow \left[Ea^{-1} \rightarrow \infty \right] = Ps \\
 &\quad \text{Ou} \\
 &\Sigma \left[Pn = 0 \right] \rightarrow \left[Ea \rightarrow \infty \right] \rightarrow \left[Ea^{-1} \rightarrow \infty \right] = CCr \\
 &\quad \text{Logo:} \\
 &CCr \mapsto Ps
 \end{aligned}$$

A plena capacidade de satisfação de todas as necessidades patrimoniais da empresa ou da instituição, em caráter permanente gera a Prosperidade em razão de uma **Constante de Crescimento (CCr)** sem limite.

Importante, todavia, é entender que mesmo diante de conceitos universais, axiomáticos, como os precedentes formulados, necessários se tornam ainda enfoques de outras verdades fundamentais complementares.

Um modelo básico de relacionamento de fatos, com vistas à prosperidade, como meta a seguir é, também uma permanente advertência sobre uma conduta, em qualquer tipo de empreendimento, lugar e época, a ser observada e não emerge de “casos isolados”, mas, sim de “teoremas científicos”.

É notória a inconfiabilidade dos paradigmas inspirados em acontecimentos havidos apenas em um ou outro negócio, um ou outro País, uma ou outra época, isoladamente porque são de natureza “empírica”, eivados de subjetivismos.

O estudo de “casos” tem validade extremamente “relativa”.

O que se considera como eficaz em uma indústria siderúrgica norte-americana em 2006 não significa que o será no mesmo País em 2010 e nem na Colômbia ou na Argentina, na mesma ou em outra época.

O que é considerado modelo para um Banco francês pode não sê-lo para uma indústria de tecidos na África do Sul e em verdade não o é.

O estudo de “casos” a estes se limita e nem sempre, mesmo em condições aparentemente similares, oferecerá conclusões parecidas.

Serve como “observação”, “esforço empírico de indagação”, “mostra de uma realidade isolada” (que limitadamente a é), mas não possui, por si só, valor de generalidade. É na ciência, pois, aonde se deve buscar agasalho para a construção de modelos válidos, competentes para ensejarem orientações de segurança.

O critério de apenas observar, esperar que aconteça como antes sucedeu, é próprio do “conhecimento vulgar” (assim denominado pela Epistemologia) porque quando se alteram determinadas circunstâncias (e sempre ocorrem) deixa de ter valor de orientação, por ser uma visão apenas unilateral e subjetiva de uma realidade.

Fatos isolados (casos), ainda quando abrangem a todo um ramo de negócios em uma determinada época, são acontecimentos a considerar com relatividade (mesmo dentro de um universo econômico ou social existem muitos casos heterogêneos nele contidos).

A experiência é grande conselheira, mas, sem o apoio das razões científicas não tem validade permanente e nem pode ser considerada como aplicável a todos e quaisquer eventos.

Os primeiros modelos comparativos, todavia, no curso da história contábil, foram empíricos, ou seja, obtidos a partir de quocientes cotejados com outros ocorridos em negócios congêneres ou do mesmo ramo de atividades (indústrias de alimentos, indústrias químicas, comércio de automóveis, comércio de gêneros alimentícios etc.etc.).

Assim, por exemplo, no ramo de tecidos, compararam-se algumas empresas entre si, tomando as de melhor desempenho como se “modelos” pudessem ser, o mesmo ocorrendo com diversos outros.

Ou ainda, admitiu-se que se as indústrias prósperas obtinham um quociente de liquidez entre 1,6 e 1,8, nesta ocorrência modal estaria um “padrão”.

Essa primeira tentativa, relativamente válida, baseada em elementos não científicos, inspirados em percentuais, com apoio estatístico, em base comparativa, inspirada em dados de balanços, teve a sua utilidade relativa e o mérito de despertar o interesse pelos paradigmas.

Disto Foulke nos deu exuberantes arquétipos, em várias partes de sua excelente obra maior, tomando como pontos de partida elementos comparativos de balanços, estabelecendo critérios de sondagens sobre alguns comportamentos patrimoniais (FOULKE, Roy A. - Practical Financial Statement Analysis, 2ª. edição McGraw Hill, Nova York, 1950, páginas 522 e seguintes).

A perseguição de modelos, a partir do empírico, foi tão acentuada que diversos autores estadunidenses chegaram a proclamar o quociente de liquidez “dois” (dois dólares de recursos financeiros realizáveis para cada dólar de obrigações a pagar) como sendo o “ideal” (isto que mais tarde comprovou-se não ser verdade).

O avanço no campo da análise, todavia, reconheceu a necessidade da busca de parâmetros ou medidas padrões de maior qualidade (a isto eu já me referia em minha obra Análise de Balanço ao Alcance de Todos, editada no Brasil, pela Editora Atlas, na Argentina pela Editora SELCON e na Espanha, pela Editora Sagitário, nas décadas de 50 e 60

passadas), porque a pergunta decorrente era sempre a relativa “ao que era bom” ou seja: “qual o quociente melhor”.

Aos poucos foram surgindo críticas aos padrões empíricos; severas condenações ao equivocado quociente de liquidez na base “Standard” de dois por um se multiplicaram.

Isso porque **a liquidez não depende só do quantitativo de meios patrimoniais de pagamentos, mas, também, da adequação da velocidade destes em sua relação com as necessidades de pagamentos** (como comprovei em minha tese de doutoramento na então Universidade do Brasil, em 1964, quando enunciei a Teoria do Equilíbrio, esta editada pela Fundação Getúlio Vargas, em 1965 e anteriormente, em 1959 exposta em minha obra, editada em Belo Horizonte, edição da Orcopla).

Em 1943, o emérito professor Silvio Vianelli, da Universidade de Palermo, na Itália (em sua magnífica obra “Analise Economiche Aziendali”, edição CEDAM, Pádua, página 119), foi um dos expoentes que contestou o paradigma estadunidense referido, embora sob enfoque geral, mas fazendo-o incisivamente.

Em seus argumentos o emérito autor referido acenou para a necessidade de considerar diversas variáveis para que se pudesse chegar a um critério de julgamento da capacidade de pagamento ideal, especialmente sob considerações de ordem dinâmica e holística (páginas 9 e 107 da obra referida).

De fato, se uma empresa dispõe de meios de pagamentos \$400.000,00, mas, só realizáveis em 180 dias e de necessidades de pagamentos de \$200.000,00 que devem ser pagas em 30 dias, terá o quociente 2, mas, não terá liquidez para solver tempestivamente seus compromissos.

A busca, pois, de um “padrão” precisa considerar estudos especiais, preocupados com a realidade.

O critério de paradigmas ou **modelos de comportamentos patrimoniais eficazes, entretanto, quer em doutrina, quer como fruto de pesquisas ou esforços empíricos, de há muito é perquirido no campo da Contabilidade.**

Natural em todas as ciências é a ocorrência de experiências malogradas, teorias eivadas de falhas, mas, nunca e em nenhuma circunstância, se deve deixar de louvar o esforço despendido para encontrar a verdade.

Ninguém pode negar a falsidade do padrão “dois por um” referido, como foi, inclusive exemplificado, mas, também, o mérito do esforço em manifestar que um modelo se fazia necessário.

Não basta, pois, conhecer sobre uma relação entre alguns “casos” ocorridos, obrigatório sendo, para os efeitos de julgamentos, que se construam paradigmas de eficácia e prosperidade, apoiando-se em fundamentos científicos.

3. Considerações específicas sobre modelos contábeis aplicados a prosperidade

A prosperidade é um somatório algébrico, ou seja, durante um período em que o patrimônio se transforma requer que parciais de eventos bem sucedidos superem os mal sucedidos.

Ou seja, em tese, sumarizando sobre o contido na essência das relações, como já foi referido:

$$\sum \left(E a \rightarrow \infty \right) \succ \sum \left(E a^{-1} \rightarrow \infty \right)$$

Para que ocorra a eficácia total é preciso que o somatório dos parciais de eficácia (Ea) tenha maior valor que o somatório dos parciais de ineficácias (Ea⁻¹) e que assim sempre

ocorra, em tese, em todos os sistemas de funções patrimoniais (liquidez, resultabilidade, economicidade, estabilidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e socialidade), ou, pelo menos, nos básicos (liquidez, resultabilidade, economicidade e estabilidade). O Neopatrimonialismo enunciou, como razão geral, todavia, o teorema da prosperidade da seguinte forma:

Quando a harmônica eficácia de todos os sistemas enseja constante crescimento do patrimônio ocorre a prosperidade da célula social.

Isso implica uma prevalência da eficácia dos sistemas que podem influir de forma de maior relevância no crescimento da célula social.

Se, por exemplo, uma empresa paga em dia, lucra, está estável, tem vitalidade em seus negócios, não desperdiça, está protegida contra o risco, bem se dimensiona e está em harmonia com o seu entorno, sempre crescendo, acumulando lucros e aproveitando-se integralmente disso, dizemos que ela é **satisfatoriamente próspera**.

Isso implica todos os seus oito sistemas de funções patrimoniais em regime de harmônica eficácia, ou seja, suprimindo todas as diversas necessidades.

Se ao contrário, a empresa só recebeu recursos, mas, não conseguiu utilizá-los com eficácia, ela até poderá crescer em volume de valor monetário, mas, não estará em prosperidade.

Essa a razão da doutrina neopatrimonialista haver construído outra proposição lógica, ou seja, a do teorema do acréscimo ineficaz, assim enunciado:

Se o aumento da massa patrimonial ocorrer sem um correspondente aumento da capacidade funcional, haverá quantitativamente o acréscimo do capital, mas, por si só não representará prosperidade.

Não é, pois, só o crescimento quantitativo do capital, mas, sim a maior eficácia funcional a que conduz os empreendimentos à prosperidade.

Assim, por exemplo, a reavaliação patrimonial do ativo promove neste um acréscimo quantitativo e, também, no Capital Próprio, mas, sem a ocorrência do aumento de utilidade.

Se um veículo é reavaliado ou corrigido monetariamente de \$100.000 para \$200.000, ocorrerá uma quantidade maior de expressão monetária do capital, mas, não existirão dois veículos, logo, nenhum acréscimo funcional se verificando.

Tais peculiaridades, portanto, devem ser consideradas nas elaborações dos modelos, pois, ***a prevalência do funcional sobre o apenas estrutural da riqueza é de efetiva importância.***

Cumpre, ainda, acrescentar que o conceito de “harmônica eficácia” para os fins da prosperidade está em admitir a “compensação” de resultantes dos sistemas de funções, ou seja, por exemplo, tolerar dentro de certos limites, transitoriamente, um relativo sacrifício do lucro em favor da melhor liquidez, um ligeiro sacrifício da liquidez em favor da produtividade etc.

Transigência é um fator que se deve admitir como normal na vida da riqueza.

O curso das transformações patrimoniais, na perseguição de uma harmonia funcional, não tem a mesma rigidez dos fenômenos ligados apenas às coisas, por exemplo, porque, mesmo sendo o patrimônio algo impessoal sofre para seu movimento a ação pessoal e a de outros fatores, estas sujeitas a um grande número de variáveis.

Possuindo a Contabilidade como matéria de sua indagação o patrimônio dos empreendimentos humanos, a metodologia de indagação depende, substancialmente, das razões de entendimento sobre a realidade de tal objeto.

Ou seja, a evolução de um conhecimento depende da evolução de sua linguagem e esta daquela de seus conceitos, como asseverou Einstein:

A ciência tem de criar a sua própria linguagem, seus próprios conceitos para seu próprio uso.

Os conceitos científicos frequentemente começam com a linguagem usual para os assuntos da vida cotidiana, mas se desenvolvem de maneira bem diferente. São transformados e perdem a ambigüidade a eles associada na linguagem usual, ganhando em rigor para que possam ser aplicados ao pensamento científico. (Einstein, Albert e Infeld Leopold – A Evolução da Física, 4ª. Edição Zahar, Rio de Janeiro, 1980, página 21).

Para o Neopatrimonialismo o conceito de “meio patrimonial” foi fruto de uma evolução que ensejou severa associação entre: 1) a coisa ou elemento não pessoal, 2) o ser humano e 3) os demais agentes que promovem transformações na riqueza, tudo no sentido de suprir as necessidades dos empreendimentos.

4. Razões entre a necessidade e a utilidade dos elementos patrimoniais

Como foi referido, é a eficácia patrimonial um efeito da satisfação plena da necessidade. Função básica, primordial da riqueza é ser útil e anular o que reclama utilidade.

Tais realidades são fundamentos na teoria contábil ressaltados desde o século XIX, exposto que se acha em obras magnas como as de Giovanni Rossi, Fábio Besta, Alberto Ceccherelli, Carlo Ghidiglia, Vincenzo Masi, Gino Zappa e tantos outros clássicos de nossa disciplina.

Como as funções devem atender a **diversas necessidades** e como estas se caracterizam por **naturezas diferentes** (lucrar, pagar em dia, manter equilíbrio, continuar vivendo, proteger-se contra o risco, evitar desperdícios, adaptar-se a circunstâncias dimensionando-se adequadamente, viver em harmonia com os entornos) existem definidos **“sistemas de funções”**.

Finalidade de cada sistema é a de reunir funções patrimoniais da mesma natureza (sistema da liquidez, sistema do rédito, sistema da estabilidade, sistema da economicidade, sistema da produtividade etc.).

Em suas antevisões sobre a ciência da riqueza Aristóteles, há quase 2.400 anos afirmou sobre a **multiplicidade da função dos bens** (em “A Política”), induzindo a observação específica, esta que sustenta modernamente a concepção sistemática.

Os estudos e a prática contábil, ao longo do tempo, firam destacando demonstrativamente esses distintos núcleos de fatos, mas, foi o Neopatrimonialismo que se incumbiu de estabelecer uma ordem epistemológica à questão.

Assim considerou que um modelo de sistema de funções patrimoniais (S), deve levar em conta as razões existentes entre a resultante do mesmo (Rs) e as necessidades pertinentes conhecidas (Pn), visando a mensurar uma relação entre o efeito da função e a capacidade por esta exercida perante a necessidade (utilidade); precisa, também, observar a correlação entre os meios patrimoniais (Pm) e as necessidades patrimoniais (este o motivo básico do presente ensaio em face do estabelecimento dos modelos).

Ou seja, para necessidades, como as de pagamento, devem existir valores realizáveis para pagá-los e o que deve resultar (efeito sobre a finalidade do sistema e que é a de suprir

pagamentos), para que seja bom o desempenho (eficácia) deve ser o liquidar todas as obrigações no tempo certo (comportamento da resultante perante os componentes).

Pode-se, ainda, alternativamente, estabelecer relações diretas entre a resultante e os meios (se esta for uma opção metodológica), mas, tudo se passa como se o objetivo sempre fosse o de tender para o **conhecimento do comportamento da resultante perante os componentes do sistema**.

Uma forte indagação, de qualquer forma, precisa servir de base à estrutura do modelo que deve considerar causas e efeitos; ou ainda, é preciso estar atento aos comportamentos que justificam a existência do agregado e as conseqüências defluentes.

A expressão, pois, poderá ser a de razões e proporções:

$$\frac{RsSx}{PnSx} \therefore \frac{PmSx}{PnSx}$$

Ou ainda: **a resultante de um Sistema de Funções Patrimoniais qualquer (RsSx) deve estar para as Necessidades Patrimoniais do Sistema (PnSx) assim como os Meios Patrimoniais (PmSx) devem estar, também, para as Necessidades Patrimoniais pertinentes do mesmo Sistema.**

Admitidas essas razões de entendimentos é possível, por decorrência lógica entender que o uso da riqueza deve ser racional, com prevalência para a racional utilização dos meios, no sentido de priorizar a eficácia.

Necessidades exigem meios competentes para satisfazê-las.

Assim, por exemplo, a liquidez é a resultante da correlação entre meios de pagamentos e necessidades de pagamentos, mas, o movimento de tais fatores (meios e necessidades) deve harmonizar-se em causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade, ou seja, dimensionalmente no processo circulatório.

Sendo a proporção uma identidade de razões e estas uma correlação de elementos, tudo deve ocorrer em harmonia, no caso, visando à eficácia (satisfação plena da necessidade). Essa é uma condição essencial para a laboração de um raciocínio na construção de modelos relativos ao comportamento patrimonial.

5. Aspectos formais dos modelos teóricos contábeis

Antes de analisar o tema central da “relevância” das necessidades, em face das utilidades que devem socorrê-las, é imprescindível enfocar o quanto é importante examinar os “aspectos” formais pertinentes ao tema.

Os modelos científicos **teóricos** dedicam-se a apresentar “quais” as relações envolvidas em um campo de fenômenos, de forma universal.

São, pois, abrangentes, servindo para qualquer empresa ou instituição, em qualquer parte do mundo, em qualquer tempo, porque se referem à “essência” dos fatos. Possuem, portanto, uma qualidade próxima do **absoluto**.

Os modelos científicos **quantitativos**, todavia, são peculiares, ou seja, partindo do teórico, só se aplicam a uma específica empresa ou instituição, em um lugar certo e em um determinado tempo, porque são “medidas de relações” que se sujeitam a cálculo em um espaço determinado, ou seja, serão construídos com os dados da empresa aplicados ao padrão teórico.

Logo, como aplicações a casos particulares, são de natureza **relativa**.

A proposição lógica contábil:

“o lucro líquido deve estar para as vendas assim como as vendas devem estar para os investimentos na produção”,

Permite construir um modelo teórico, universal (válido em qualquer País, empresa e época), posto que proclama a proporcionalidade que deve existir em um definido campo de fenômenos patrimoniais.

Se, todavia, traduzirmos em expressões monetárias tal proporção, fixando o “quanto” de lucro líquido deve ser esperado, para um “tanto” de venda fixado e um montante certo de investimento em produção, estabeleceremos um modelo **quantitativo**, este que só servirá para uma aplicação determinada como um caso particular.

Um “modelo quantitativo” de um supermercado teria **expressão de valor** diferente em uma siderurgia, como o teria em uma usina hidroelétrica ou em uma construtora de estradas, mas, estaria, em todas elas sempre baseado nos fundamentos do “modelo qualitativo”.

Haveria, também, nas quantificações, alterações em relação ao local; o modelo de uma indústria mecânica na Itália seria diferente de uma indústria mecânica no Brasil (basta citar apenas o exemplo de alguns fatores absolutamente diferentes nesses espaços; na atualidade muito influiriam a vexatória taxa de crescimento do PIB brasileiro, muito abaixo da média mundial, a absurda, mal aplicada e injusta carga tributária praticada em face dos exagerados gastos públicos nacionais e os juros de especulação amparados pelo Poder Público brasileiro).

O modelo qualitativo, nos exemplos referidos, ou em quaisquer outros, será sempre o mesmo, mas, o quantitativo se alterará para aplicações específicas.

O quantitativo deve ser considerado dentro de “probabilidades” de acontecimentos dentro de realidades circunstanciais; possuindo, portanto, um aspecto **“relativo”** (tais critérios hoje os adotam até as ciências que antes se apresentavam como rigorosamente “precisas”).

Assim, ocorreu, por exemplo, na Física moderna, a partir de teorias como a quântica, de Max Planck, na primeira metade do século passado, gerando modificações metodológicas.

As controvérsias entre o granular ou feixes da energia e o movimento ondulatório, foram responsáveis por mudanças de entendimentos com a consagração do relativo e a aceitação da probabilidade, hoje consagrada por vários ramos do conhecimento humano.

No campo contábil não é diferente a nossa consideração em questão de raciocínios, mesmo lidando com um objeto absolutamente concreto como é o patrimônio.

A forte influência do risco, ou seja, dos problemas da incerteza que atinge o movimento patrimonial, obriga o bom senso, o apelo à **probabilidade** nos modelos **quantitativos** (fato relevante na proteção patrimonial é tratado pela “Teoria do Sistema de Invulnerabilidade”, na doutrina Neopatrimonialista Contábil).

A inflexibilidade, como forma de intransigência, não é boa conselheira quando os fenômenos que se consideram são plenos de complexidade (como os patrimoniais), sujeitos às inúmeras variáveis e circunstâncias e a cada natureza de organismo em seus espaços e tempos (assim também se procede nas ciências psicológicas e biológicas).

Não se deve mesclar o conceito descrito, todavia, com o já referido e conhecido como estudo de “caso”, pois, neste o limite é sempre o do empírico.

O “modelo quantitativo” egresso de um “qualitativo” de natureza científica é específico, jamais empírico.

As variáveis do “quantitativo”, sujeitas a circunstâncias específicas, mesmo representando casos especiais não deixam de subordinar-se às proporcionalidades do caso geral que a ciência estabelece.

Trata-se de mensurar o que já é fruto de razões reconhecidamente verdadeiras e não de levantarem-se dados que emergem de fatos consumados sob a égide apenas da intuição e que não se subordinaram a uma disciplina racional.

Mesmo tomando um número expressivo de “casos”, de uma mesma região ou até de variados espaços, correr-se-á, no estudo empírico sempre o risco de se ter sob exame unidades onde em nenhuma delas existiu orientação de teor científico.

6. Necessidades empresariais e visão holística do patrimônio

O estabelecimento de um padrão de procedimentos patrimoniais depende de uma visão realista, de entendimento integral do patrimônio de cada empresa, de cada instituição, e, também, nesta, portanto, de consideração holística (aquela que vê o patrimônio como um todo, sob uma visão de integralidade e não a de aspectos isolados como uma soma de parcelas apenas, considerado, ainda o continente do mesmo como causa agente e, também e prioritariamente as naturezas das necessidades).

Podem-se universalizar as bases teóricas ou ideais de comparações, mas, a quantificação, a conversão em valores, dependerá sempre de circunstâncias, de um sem número de variáveis.

A dinâmica dos capitais determina transformações constantes, em suas mutações, segundo diversas circunstâncias, dentre as muitas as atinentes aos seguintes fatores:

- a) fluxo financeiro ensejado,
- b) processo da produção dos resultados,
- c) qualidade dos elementos utilizados como meios para a satisfação das necessidades do empreendimento;
- d) estabilidade ou equilíbrio proporcional dos componentes patrimoniais;
- e) aproveitamento adequado dos meios utilizados para a movimentação da riqueza;
- f) proteção contra riscos e transitoriedades;
- g) contribuição atribuída aos agentes que movimentam a riqueza, dimanadas do patrimônio (social, ambiental, humana etc.)
- h) influência do ambiente interno que movimenta o patrimônio e
- i) influência do ambiente externo sobre o comportamento patrimonial.

Todos os fatores mencionados geram “**necessidades**” que uma empresa passa a possuir, merecendo cuidados especiais quanto à satisfação das mesmas, exigindo observação em seus julgamentos para aferir sobre prioridades ou relevâncias, estas que sugerem transigências e constantes opções por alternativas quando circunstâncias ocorrem.

A seqüência do trabalho técnico nos estudos deve, pois:

- 1. Selecionar modelos teóricos;
- 2. Quantificar modelos teóricos eleitos dentro da realidade;
- 3. Considerar probabilidades nas quantificações dos modelos;
- 4. Colher dados pertinentes nas demonstrações contábeis;
- 5. Comparar quantificações com as realidades efetivadas ou evidenciadas;
- 6. Considerar fatores de mutações, especialmente os agentes que produzem as transformações do patrimônio;
- 7. Estabelecer variações das comparações e
- 8. Buscar conhecer as razões das variações.

7. Hieraquia das necessidades

Existe, como o há em todas as formações no cosmos, uma hierarquia de valores espelhados nas necessidades já aludidas.

No curso do tratamento com as mesmas, todavia, evidenciam-se relações a serem respeitadas e, uma linha de rigoroso respeito a ser seguida.

Investimentos excessivos (superinvestimentos) ou deficientes (subinvestimentos), financiamentos excessivos (superfinanciamentos) ou falta de recursos financeiros (subfinanciamentos), são falhas comuns de transgressões hierárquicas de necessidades e que levam a desequilíbrios de estrutura (sobre esta questão tratei exaustivamente em minha obra “Curso Superior de Análise de Balanço”, em dois volumes, edição Atlas).

Lentidão em girar estoques, deficiências na cobrança dos créditos a receber, procedimentos errados nos métodos de produção, tudo isto pode causar erros de dinâmica que agravam situações.

Partindo de modelos quantitativos é possível identificar os indícios de todos os referidos desequilíbrios, apelando-se para a comparação dos fatos com o que ditam as leis científicas regem a vida patrimonial.

A perquirição sobre as razões que promovem a ineficácia estrutural ou funcional é tarefa de importância a ser sempre considerada.

É, todavia, de rara significação, talvez maior ainda, o acompanhamento em curto prazo relativo da **hierarquia das necessidades**, ou seja, a **relevância** que estas possuem perante a dinâmica da riqueza.

A cognição de um estado patrimonial, sistema de funções, ou mesmo a de um elemento isolado, precisa encontrar razões que enseje prevenções contra os desequilíbrios aludidos.

O método inspirado no holismo (integral considerado do objeto), aquele que o Neopatrimonialismo Contábil defende, exige observação global da riqueza patrimonial a partir da essência (necessidade, finalidade, meios patrimoniais e funções), em todas as suas dimensões (causa, efeito, tempo, espaço, qualidade e quantidade) e ambientes que possuem influências como forças agentes (internos e externos).

O que Masi denominou “equilíbrio dinâmico” (Vincenzo Masi, Dinâmica Patrimoniale, edição CEDAM, Pádua, volumes I e II, 1946 e 1947), parecendo paradoxal (porque o equilíbrio é um conceito de Estática), foi, na realidade o prenúncio da visão unívoca, considerada a necessidade do enfoque da continuidade dos empreendimentos (que exige observação global sob a ótica de um movimento harmônico) como um todo (esta a filosofia do Holismo).

Admitir que a realidade absoluta do patrimônio pudesse ser aceita apenas por uma demonstração, como se parado estivesse, como se nunca mais fosse prosseguir em seu curso evolutivo, é arriscar-se a um falacioso julgamento.

Um desequilíbrio presente, evidenciado em balanço, pode ser apenas o prenúncio de um equilíbrio futuro, pois, é axiomática a hereditariedade dos fenômenos patrimoniais. O inverso, também, pode ocorrer.

Nas empresas de prolongados ciclos de produção (algumas do setor agrícola, de construção naval etc.), por exemplo, a aparência das informações contábeis pode denunciar deficiência transitória, sanável, entretanto, quando ocorrida a venda do que se encontrava em processo de produção e quando revertem-se as situações.

Uma empresa em implantação, se desconhecido tal estado, tem uma aparência de deficiência, mesmo estando eficaz na fase pela qual atravessa; o mesmo ocorrerá em uma empresa em reorganização ou em modificação de linhas de produção ou instalação de novos pontos comerciais.

Todos esses particulares são de importância para a fixação de modelos corretivos ou não, mas, especialmente para entender o curso dos valores na vida patrimonial.

8. Relevância funcional e modelos contábeis

A elaboração de modelos requer orientações metodológicas de natureza geral, antes que se trate do específico.

Verdades fundamentais defluentes de conquistas do conhecimento científico da Contabilidade requerem primordial consideração.

Uma delas, sem dúvida, objeto deste ensaio, com o teor de “Axioma” é alusiva à “Relevância da necessidade”, que gera a “Relevância Funcional” (a função do meio patrimonial é um exercício de utilidade que visa a reduzir ou anular a necessidade).

No caso, entende-se por “relevância” a qualidade de supremacia momentânea de uma função sobre uma outra, em razão da importância quanto ao suprimento da necessidade.

Ou seja, a consideração sobre o que se deve priorizar na movimentação da riqueza, sob certas condições e circunstâncias.

Existe diferença entre o que é primário, imprescindível, perante o tempo inadiável, e o que se não satisfeito poderá ser adiado ou até excluído.

Ou ainda entre o essencial e o supérfluo em um determinado momento se distinguem muitas das coisas de que a empresa considera necessárias ao seu desempenho.

Função relevante é, portanto, aquela que se não anulada no tempo certo a necessidade específica á qual deve satisfazer, implica gravosa resultante em sistema básico (liquidez, rentabilidade, estabilidade ou economicidade).

Ou ainda, representa um investimento sem o qual não se consegue alcançar o objetivo primordial em um sistema de funções patrimoniais.

Por primordial, por impostergável, necessita de plena efetivação em tempo urgente e certo.

Por decorrência, função não relevante é aquela que se não satisfeita a necessidade a que deve socorrer não implica resultante gravosa nos sistemas básicos.

Ou ainda, as necessidades primárias possuem preferência de atendimento em face das demais.

Assim, por exemplo, em uma empresa de serviços de eletricidade entre o investir em reparar um dique de uma represa que apresenta uma trinca e o adquirir um automóvel novo para a diretoria, a reparação tem “relevância”, pois, os danos, se ocorridos, afetariam a produção e suas decorrências.

Tal prioridade ocorre não só quanto à destinação de valor, mas, com relação à urgência de tempo de aplicação (quanto aplicar e em que tempo deve ser investido). O princípio a ser observado no caso, pois, se enuncia da forma seguinte:

Para a eficácia patrimonial uma função deve reduzir ou anular outra função na razão direta da qualidade da necessidade e na inversa do tempo exigível para a satisfação da relevante.

Logo:

$$EaS = R \frac{fn1 \cdot fn2}{tfn1}$$

Onde:

R = Constante de Relevância implicando comparação entre \$1,00 de necessidade Maior e \$1,00 de necessidade menor em relação ao tempo de unidade de um exercício (1 dia) ou em fração de dia em caso de risco relevante e eminente.

Fm1 = função para suprir necessidade MAIOR

Fm2 = função para suprir necessidade menor

Tfm1 = tempo exigível pela necessidade MAIOR

Assim tudo se passa, e, parece sinalizar para que a eficácia realmente possa operar-se e na constância desta, como foi referido, ensejar a prosperidade.

Percebe-se que quanto menor for o prazo exigível para suprir a necessidade primária e tanto maior relevância haverá sobre o valor a aplicar-se para a anulação da referida e tanto mais absorverá o recurso que se aplicaria a “não primária” (F_2 da fórmula).

A lógica dessa realidade, repito, é a que deve orientar a natureza dos investimentos estruturais e reituais, em face da perseguição da eficácia patrimonial, como algo significativo na construção de modelos de prosperidade.

Se analisado o preceito enunciado poder-se-á observar que tem alguma semelhança com aquele enunciado na Física sobre a atração dos corpos e que se processa na razão direta das massas e no inverso da distância.

Isso porque o maior volume prevalece sobre o menor e a razão de tal prevalência liga-se ao tempo ou prazo (a distância é uma concepção atada á de tempo).

Essa **filosofia da interdisciplinaridade**, portanto, muito foi e continua a ser guia em meu entendimento na elaboração de diversas de minhas teorizações, especialmente nas que originaram o Neopatrimonialismo Contábil, sugerindo sempre horizontalizar estudos.

Similar foi o procedimento de Francisco D’Áuria em 1949 ao buscar os raciocínios sistemáticos (Contabilidade Pura), o arcabouço de minha obra Filosofia da Contabilidade (bases lógicas), em 1952, o que Vincenzo Masi buscou em 1962 (Epistemologia contábil), os insistentes e relevantes estudos e desafios de Richard Mattessich (sobre a axiomatização), todos esses empreendimentos intelectuais relevantes para que nos anos 70 tivéssemos embasamento filosófico para construir uma nova era na doutrina contábil.

9. Conclusões e futuro científico

Quando as nações se obstinam em crescer necessitam apoiar os empreendimentos para que estes possam ser prósperos; é do somatório da prosperidade individual que advém o bem estar material de um País.

Compete ao conhecimento contábil, pois, oferecer meios para a condução das riquezas ao estado desejável referido.

O progresso da doutrina no sentido de ampliar a matéria relativa aos modelos volvidos à prosperidade parece ser o que mais importa para que se possa conviver com um mundo que tão rapidamente se comunica e que hoje assiste a transformações radicais em todos os sentidos.

A observação dos princípios gerais que regem a eficácia patrimonial, a eficiente aplicação da riqueza em utilidades deveras essenciais, tudo guiado por paradigmas buscados nas doutrinas científicas, não só reduzirá a mortalidade expressiva das empresas, mas, ensinará à Contabilidade o desempenho que deveras tem condições de cumprir.

Bibliografia

(obras citadas e compulsadas)

- AMADUZZI, Aldo - Indagini sull'efficienza, teoria dell'equilibrio nella dinamica aziendale, pianificazione integrale d'azienda, editor Colombo Cursi, Pisa, 1966
- AMAT, Joan - Nuevas tendencias en la Contabilidad de Gestión, em "La Contabilidad de gestión actual", edição AECA, Madri, 1994
- ARISTOTELES - A Política, edição Athena, 3a. ed., São Paulo, s/data
- AURIA, Francisco D' - Primeiros Princípios de Contabilidade Pura, edição USP, São Paulo, 1949
- BACHELARD, Gaston - A Epistemologia, edições 70, Lisboa, 1981
- CASELLA, Carlos Luis Garcia - Modelos em Contabilidade, I Seminário Latino de Cultura Contábil, PROLATINO, edição CEPPEV, Fundação Visconde Cairu e Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Salvador, Bahia, 1998
- CASELLA, Carlos Luis Garcia e RAMIREZ, Maria Del Carmen Rodriguez de, como coordenadores e equipe do Instituto de Investigaciones Contables Alberto Arevalo – Modelos Contables con metodo científico, edição Ediciones Cooperativas, projeto de pesquisa, Buenos Aires, 2001-2004
- CASELLA, Carlos Luis Garcia – Relaciones de la Contabilidad Social con Disciplinas Fundamentales, ediciones Cooperativas, Faculdade de Ciencias Economicas da Universidade de Buenos Aires, Buenos Aires, Dezembro de 2004
- EINSTEIN, Albert e INFELD Leopold – A Evolução da Física, 4ª. Edição Zahar, Rio de Janeiro, 1980
- FERNANDES, Pedro Onofre – Contabilidade, teoria e prática sob a ótica neopatrimonialista, em Boletim do IPAT nº 17, edição UNA-Centro Universitário, Belo Horizonte, 2.000
- FOULKE, Roy A. - Practical Financial Statement Analysis, 2ª. Edição McGraw Hill, Nova York, 1950
- HERCKERT, Werno – A Contabilidade em face do futuro e o neopatrimonialismo, em Boletim do IPAT nº 17, edição UNA – Centro Universitário, Belo Horizonte, novembro de 2.000 e em Contabilidade sob o enfoque Neopatrimonialista, editora Unijui, Ijuí, 2003
- HERRSCHER, Enrique – Contabilidad: modelo para armar, em Profesional y Empresaria D & G, tomo VII, nº 76, Buenos Aires, 2006
- KRAEMER, Maria Elisabete Pereira – A Contabilidade rumo à pós-modernidade: um futuro sustentável, responsável e transparente, em Revista de Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, dezembro de 2004
- KROETZ, César Eduardo Stevens, MATOS, Wilson Castro de e FONTOURA, José Roberto de Araújo – Aplicação da Teoria Geral dos Sistemas à Contabilidade, em Revista Brasileira de Contabilidade n. 114, Brasília, Novembro/Dezembro de 1998
- MASI, Vincenzo, Dinâmica Patrimoniale, edição CEDAM, Pádua, volumes I e II, 1946 e 1947,
- NEGRA, Carlos Alberto Serra e NEGRA, Elizabete Marinho Serra – A visão neopatrimonialista da entidade contábil: a célula social, em Revista de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, dezembro de 2004
- NEPOMUCENO, Valério – Contabilidade Sistêmica, em Contabilidade sob o enfoque Neopatrimonialista, editora Unijui, Ijuí, 2003
- PIMENTA, Ligia – Um vôo rasante sobre a análise dos custos como elemento do sistema da resultabilidade na concepção da Teoria das Funções Sistemáticas, em A Contabilidade sob o enfoque Neopatrimonialista, editora Unijui, Ijuí, 2003
- PIRES, Marco Antônio Amaral e MARQUES, Vagner Antônio - Elementos estruturais da teoria das funções sistemáticas e sua contribuição ao desenvolvimento social, Revista Mineira de Contabilidade nº 13, Belo Horizonte, primeiro trimestre de 2004
- PIRES, Marco Antônio Amaral Pires – Estrutura da teoria contábil Lopesista, em Revista de Contabilidade do CRC do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Dezembro de 1999
- ROCHA, Luiz Fernando Coelho da – Elementos sobre a doutrina científica do Neopatrimonialismo Contábil, em Jornal de Contabilidade, da APOTEC, n 335, Lisboa, fevereiro de 2005
- SÁ, Antônio Lopes de - Curso Superior de Análise de balanço volumes 1 e 2, 1ª. edição, editora Atlas, São Paulo, 1965
- SÁ, Antonio Lopes de - Autonomia Científica da Contabilidade, in Análise e Conjuntura, edição da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, agosto de 1987
- SÁ, Antônio Lopes de - Fundamentos lógicos de la teoria de las funciones sistemáticas del patrimonio hacendal, in Cuadernos de ciencias economicas y empresariales, ano 16, número 23, edição da Universidade de Malaga, Malaga, julho-dezembro de 1992
- SÁ, Antônio Lopes de – Modelos Contábeis e gestão da capacidade lucrativa, Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº 117, Porto Alegre, Julho de 2004 e Revista Informação e Contabilidade, edição Unijui, Ijuí, 2005
- TUCKER, Spencer A. - Successful Managerial Control by ratio analysis, edição McGraw Hill, Nova York, 1961
- VASCONCELOS, Yumara Lúcia – Fundamentos distintivos do Neopatrimonialismo, em IPAT Boletim nº 17, edição UNA – Centro Universitário, Belo Horizonte, 2.000
- VENÂNCIO, Dércio Antônio dos Santos – O Neopatrimonialismo como vertente doutrinária na evolução da Contabilidade, em Boletim do IPAT nº 18, edição IPAT-UNA, Belo Horizonte, Maio de 2002
- VIANELLI, Silvio - "Analise Economiche Aziendali", edição CEDAM, Pádua, 1943